

Paweł Borszowski

Uniwersytet Wrocławski

ORCID: 0000-0003-3570-2101

pawel.borszowski@uwr.edu.pl

Zorganizowana część przedsiębiorstwa – definicja legalna ograniczająca nieostrość

STRESZCZENIE

W opracowaniu analizie poddano jedną z kluczowych definicji legalnych wprowadzonych do prawa podatkowego, tj. definicję zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Jest to przykład definicji, w ramach której ustawodawca podatkowy wyraża podatkowe skutki obrotu gospodarczego. Zdaniem autora ten środek legislacyjny można zakwalifikować jako definicję legalną ograniczającą nieostrość w przepisach prawa podatkowego. Istotne dla konstrukcji tej definicji staje się spełnienie pewnych determinatów, w oparciu o które powinna być ona zbudowana. W opracowaniu określono te determinanty oraz wykazano, że ustawodawca podatkowy nie zawsze korzysta z nich, formułując analizowaną definicję. Ponadto autor wskazał rozwiązania mające na celu realizację tych determinatów.

Słowa kluczowe: zorganizowana część przedsiębiorstwa; determinanty formułowania definicji legalnej; stopień ograniczenia nieostrości definicji legalnej

WPROWADZENIE

Rozpatrywanie regulacji prawa podatkowego z punktu widzenia zastosowanych środków techniki prawodawczej powinno być jednym z najistotniejszych zadań zarówno dla doktryny, jak i praktyki. Dobór właściwych rozwiązań normatywnych może bowiem stać się istotnym czynnikiem ograniczającym dynamikę wprowadzania nowych regulacji. Nie ulega wątpliwości, że specyfika tego prawa, a zatem silne powiązanie jego rozwiązań z obrotem gospodarczym, a właściwie z konsekwencjami tego obrotu, będzie przejawiać się tworzeniem nowych unormowań jako pewnej odpowiedzi na dynamikę obrotu gospodarczego. Nie chodzi więc o negowanie procesu zmian prawa podatkowego. Kluczowe jednakże staje się poszukiwanie takich mechanizmów, które stanowiłyby z jednej strony reakcję na dynamikę obrotu gospodarczego i jej konsekwencje w prawie podatkowym, z drugiej zaś tworzyłyby pewne zabezpieczenie przed dążeniem do zbyt częstych zmian tego prawa. Jednym z takich rozwiązań, które bezpośrednio realizują wskazane dwie płaszczyzny rozważań, staje się definicja legalna ograniczająca nieostrość prawa podatkowego. Jest to środek techniki prawodawczej, z którego ustawodawca podatkowy korzysta coraz częściej, czego przykładem są przede wszystkim rozwiązania przyjęte w ramach klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania¹, a także w zakresie schematów podatkowych². Środki legislacyjne tego typu są używane przez ustawodawcę podatkowego nie tylko w przepisach ogólnego prawa podatkowego. Korzysta z nich również w szczegółowym prawie podatkowym, czego wyrazem są m.in. przepisy dotyczące cen transferowych³.

¹ Uregulowanej przepisami art. 119a do 119f ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2019, poz. 900 ze zm.).

² Chodzi o art. 86a Ordynacji podatkowej.

³ Zawarte w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. 2019, poz. 1387 ze zm.) czy też w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U.

Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

Definicja legalna ograniczająca nieostrość w prawie podatkowym powinna stać się cennym środkiem techniki prawodawczej w tych przypadkach, w których normodawca zamierza uregulować skutki obrotu gospodarczego w przepisach prawa podatkowego. Definicja ta powinna zapewnić odzwierciedlenie relacji pomiędzy skutkami obrotu gospodarczego a rozwiązaniami tego prawa, a jednocześnie przyczynić się do zachowania pewności w prawie podatkowym poprzez realizację administracyjnoprawnej metody regulacji.

Jedną z charakterystycznych tego typu rozwiązań normatywnych, gdzie ustawodawca podatkowy wyraża bezpośrednio skutki obrotu gospodarczego, jest definicja legalna zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Ten środek legislacyjny był już omawiany w literaturze prawa podatkowego⁴, jednakże jego analiza jako tego rodzaju definicji nie była dotąd podejmowana w doktrynie. Stąd też kluczowe staje się jej zanalizowanie, biorąc pod uwagę pewne determinanty formułowania tego typu definicji, które można rozpatrywać w oparciu o rozporządzenie w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”⁵.

Celem niniejszego opracowania jest wskazanie tych determinantów w odniesieniu do definicji zorganizowanej części przedsiębiorstwa oraz zbadanie, czy normodawca przestrzegał ich, formułując ten rodzaj środka techniki prawodawczej. Hipoteza dotyczy zaś stwierdzenia, że normodawca nie zawsze przestrzegał tych determinantów. Biorąc pod uwagę normatywny kształt definicji zorganizowanej części przedsiębiorstwa⁶, można wyróżnić dwa z nich, tj. determinant nieostrości określenia zorganizowanej części przedsiębiorstwa oraz determinant właściwego stopnia ograniczenia nieostrości zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

W opracowaniu oparto się na metodzie dogmatyczno-prawnej i teoretyczno-prawnej. Pierwsza z nich posłużyła do analizy obowiązującej regulacji w ramach rozpatrywanej definicji oraz do wskazania, w jakim kierunku należałoby w przyszłości zweryfikować to unormo-

2019, poz. 865 ze zm.). Zob. także uwagi na temat definicji z art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (obecnie t.j. Dz.U. 2019, poz. 1170 ze zm.) – A. Hanusz, [w:] *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, red. A. Hanusz, Warszawa 2015, s. 61–62.

⁴ Zob. np. B. Janiak, [w:] B. Janiak, T. Kosieradzki, R. Piekarczyk, *Opodatkowanie nieruchomości*, Warszawa 2016, s. 50 i n.; K.G. Szymański, *Instytucja prawna przedsiębiorstwa, jego zorganizowanej części oraz zakładu (oddziału) samodzielnie sporządzającego bilans*, „Prokuratura i Prawo” 2006, nr 5, s. 3–9. Analiza definicji zorganizowanej części przedsiębiorstwa w sposób kompleksowy została przedstawiona w rozprawie doktorskiej J. Obidowskiego pt. *Pojęcie przedsiębiorstwa w polskim prawie podatkowym. Majątek i restrukturyzacje* (Uniwersytet Śląski, Wydział Prawa i Administracji, Katowice 2019, s. 57–82). Jak podkreślił autor, jest to pojęcie charakterystyczne dla prawa podatkowego (*ibidem*, s. 60). Z kolei analizę definicji zorganizowanej części przedsiębiorstwa z punktu widzenia terminologii polskich ustaw podatkowych w odniesieniu do implementacji prawa unijnego przedstawiła J. Koronkiewicz w pracy *Terminologia podatkowa a prawidłowość implementacji dyrektyw unijnych w Polsce* (Warszawa 2015, s. 214 i n.). Autorka, opierając się na analizie orzecznictwa TSUE, zaznaczyła, że w definicji zorganizowanej części przedsiębiorstwa nieprawidłowo traktuje się na równi wyodrębnienie organizacyjne i finansowe. Warto także wskazać, że w literaturze z zakresu prawa cywilnego podejmowano zagadnienie relacji pomiędzy pojęciem przedsiębiorstwa i zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Zob. P. Blajer, *Nabywanie przedsiębiorstwa będącego przedmiotem zapisu windykacyjnego. Aspekty materialno-proceduralnoprawne*, Warszawa 2017, s. 163 i n. oraz literatura tam powołana.

⁵ Chodzi o determinanty, które można wyróżnić w oparciu o § 146 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (t.j. Dz.U. 2016, poz. 283).

⁶ Definicja ta, o identycznym kształcie normatywnym, została wprowadzona w art. 2 pkt 27e ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. 2018, poz. 2174 ze zm.) oraz w art. 4a pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i art. 5a pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z tymi unormowaniami pod pojęciem zorganizowanej części przedsiębiorstwa należy rozumieć organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych (w tym zobowiązania), przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania.

wanie. Metoda teoretyczno-prawna pozwoliła na badanie tej definicji z punktu widzenia założonych determinantów, a tym samym dodatkowo przyczyniła się do uzasadnienia potrzeby pewnej jej weryfikacji.

DETERMINANT NIEOSTROŚCI OKREŚLENIA „ZORGANIZOWANA CZĘŚĆ PRZEDSIĘBIORSTWA”

Ustalenie konieczności spełnienia tego determinantu jest kluczowe, biorąc pod uwagę katalog podstaw formułowania definicji legalnych, w tym tę, która dotyczy ograniczenia nieostrości. Jeżeli bowiem dane określenie nie wykazuje nieostrości, to nie można formułować definicji legalnej w ramach tej podstawy tworzenia środka techniki prawodawczej, ponieważ pomiędzy analizowanym determinantem a drugim ze wskazanych zachodzi ścisły związek. Inaczej mówiąc, zaistnienie drugiego z determinantów jest uzależnione od pierwszego z nich. Niespełnienie ich przy formułowaniu definicji legalnej może doprowadzić do powstania błędu precyzji pojęć, a zatem do takiej sytuacji, gdy poprzez definiowanie terminów bez zastosowania determinantów tworzy się definicję, która nie spełnia swojej roli i jednocześnie prowadzi do naruszenia poziomu szczegółowości danej regulacji. Może to następnie doprowadzić do konieczności tworzenia definicji uszczegóławiającej wyłącznie jako konsekwencji wprowadzenia tego poprzedniego rozwiązania normatywnego.

Ustalenie tego determinantu w przypadku zorganizowanej części przedsiębiorstwa sprowadza się do stwierdzenia, czy określenie to jest nieostre. Wypada więc zbadać, czy spełnienie determinantu nieostrości powinno być konsekwencją nieostrości wszystkich terminów (wyrazów) użytych w konstrukcji zwrotu „zorganizowana część przedsiębiorstwa” czy też wystarczające jest jego spełnienie w stosunku do jednego z nich. Nie ulega wątpliwości, że w sytuacji gdy nieostrość wykazują wszystkie wyrazy, determinant ten został spełniony. Warto również zauważyć, że gdy nieostrość dotyczy choćby jednego terminu znajdującego się w danym wyrażeniu, wówczas powoduje to konsekwencje dla całego wyrażenia, które staje się nieostre. Biorąc pod uwagę określenie „zorganizowana część przedsiębiorstwa”, trudno jednoznacznie przyjąć, czy nieostrość dotyczy każdego z użytych wyrazów. Niewątpliwie jest ona konsekwencją użycia wyrażenia „zorganizowana część”, przy czym odnosząc to do terminu „przedsiębiorstwo”, uzyskujemy obszar nieostrości dotyczący całego definiowanego określenia. Obszar nieostrości, który odpowiada temu określeniu, dotyczy zbadania co powinno zaistnieć, aby został spełniony wymóg zorganizowania danej części w odniesieniu do przedsiębiorstwa. Należy także zauważyć, że nieostrość ta jest już konsekwencją wyrażenia „zorganizowana część”, gdyż jest to pewne uproszczenie, będące wynikiem działań danego podmiotu, których skutkiem jest zorganizowanie, a co najmniej minimalny jego wymiar. Odnosząc nieostrość wyrażenia „zorganizowana część” do terminu „przedsiębiorstwo”, można uznać, że nie jest wystarczający jakikolwiek obszar nieostrości, chodzi bowiem o potwierdzenie zorganizowania części w stosunku do tego przedsiębiorstwa. Obszar nieostrości staje się zatem szerszy. W ujęciu statycznym chodzi więc nie tylko o ustalenie połączenia danych składowych, lecz także o zaistnienie takich relacji pomiędzy nimi, aby skutkowały zorganizowaniem.

Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

Badając ten determinant, konieczne jest też wyznaczenie momentu, od którego można przyjąć, że konkretne zachowanie podmiotu spełnia pewien wymiar zorganizowania. Chodzi o moment, od którego wypada przyjąć, że powiązania pomiędzy danymi składowymi spełniają taką kwalifikację, iż należy je ocenić jako zorganizowaną część odniesioną do przedsiębiorstwa.

Nie ulega wątpliwości, że w ramach określenia „zorganizowana część przedsiębiorstwa” należy wskazać determinant nieostrości, a zatem istnieje podstawa do formułowania definicji. Z kolei jej kształt normatywny powinien w założeniu spełniać determinant właściwego stopnia ograniczenia nieostrości. Odpowiedź na pytanie, czy można go wskazać w ramach tej definicji, wymaga analizy jej kształtu normatywnego.

DETERMINANT WŁAŚCIWEGO STOPNIA OGRANICZENIA NIEOSTROŚCI ZORGANIZOWANEJ CZĘŚCI PRZEDSIĘBIORSTWA

Rozpatrując ten determinant, należy przede wszystkim uściślić, czy należy go stosować do nieostrości samego określenia „zorganizowana część przedsiębiorstwa” czy dopiero w ramach formułowania kształtu zwrotu definiującego. Wydaje się, że determinant ten należy postrzegać już na etapie badania określenia „zorganizowana część przedsiębiorstwa”, natomiast jego realizację – w ramach formułowania kształtu zwrotu definiującego. Inaczej mówiąc, jego niezastosowanie w ramach zwrotu, który podlega definiowaniu, należy uznać jako brak podstaw do tworzenia tego typu definicji legalnych. Warto podkreślić konieczność jego postrzegania na dwóch poziomach. Pierwszy z nich można umownie określić jako wyjściowy poziom tego determinantu, a drugi – jako poziom jego realizacji. Wyjściowy poziom analizowanego determinantu powinien wynikać z analizy zwrotu podlegającego definiowaniu. Ustalenie właściwego stopnia ograniczenia nieostrości powinno nastąpić dopiero w ramach formułowania kształtu zwrotu definiującego. Rozpatrując kształt tej części definicji, poprzez którą ustawodawca wyjaśnia, na czym polega zwrot definiowany (tj. zorganizowana część przedsiębiorstwa), można ustalić, czy determinant ten został zastosowany.

Wskazany wyjściowy poziom tego determinantu wynika z samego sformułowania „zorganizowana część”, odnoszonego do przedsiębiorstwa. Nieostrość tego wyrażenia wymaga bowiem ograniczenia z uwagi na konieczność przyjęcia sposobu i wymiaru zorganizowania w ramach elementów definicji. Sposób i wymiar tego zorganizowania powinny być potwierdzeniem właściwego stopnia ograniczenia nieostrości.

Na sposób zorganizowania ustawodawca wskazuje już na początku zwrotu definiującego, gdzie wyraża wyodrębnienie organizacyjne i finansowe. Nie ulega wątpliwości, że określenie „zorganizowana część przedsiębiorstwa” odnosi się do pewnego zorganizowania. Dlatego też prawodawca wykorzystał ten sposób zorganizowania w postaci pewnego wyodrębnienia o charakterze organizacyjnym. Nie jest chyba najszcześniejszym rozwiązaniem przyjęcie podobnie brzmiącego wyrażenia wskazującego na wyodrębnienie w relacji do zwrotu, który podlega definiowaniu. Jednakże nie można z tego tytułu czynić zarzutu niezrealizowania badanego determinantu. Niemniej docelowo to sformułowanie można by było zastąpić wyrażeniem opisującym zorganizowanie bez używania tego terminu. Dla zbadania, czy ustawodawca w kształcie definicji wyraził właściwy stopień ograniczenia nieostrości, należy usta-

Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

lić, czy wystarczające staje się przyjęcie każdego wymiaru wyodrębnienia organizacyjnego. Warto zauważyć, że normodawca posługuje się w tym przypadku wyrażeniem, które także jest określeniem nieostrym, a zatem w praktyce może zachodzić wiele różnych sytuacji wyodrębnienia organizacyjnego. Wątpliwe staje się więc, czy w tym przypadku ustawodawca zachował jedno z założeń modelu dotyczące etapu formułowania definicji legalnych ograniczających nieostrość, tj. korzystania z określeń nieostrych w ramach wyjściowego obszaru nieostrości jako konsekwencji wyrażenia, które będzie podlegać definiowaniu⁷. Z uwagi na dość szerokie sformułowanie tego pierwszego elementu definicji (chodzi o wyodrębnienie organizacyjne) i niewskazanie pewnego wymiaru zorganizowania należy w praktyce akcent interpretacyjny stawiać przede wszystkim na wyodrębnienie, a następnie badać, czy ma ono charakter organizacyjnego wyodrębnienia, tym bardziej że z uwagi na postęp technologiczny wymiar zorganizowania jest znacznie łatwiej uzyskać niż w momencie wprowadzania analizowanej definicji legalnej do ustaw podatkowych.

Wydaje się, że docelowo należałoby zwiększyć stopień ograniczenia nieostrości poprzez wskazanie na konkretny wymiar wyodrębnienia organizacyjnego. O ile element ten ma w pewnym sensie charakter uniwersalny, gdyż może dotyczyć szerszego katalogu podmiotów z uwagi na „czynnik zorganizowania”, o tyle wyodrębnienie finansowe może przybierać węższy zakres. Jest to również określenie nieostre, jednakże nie zawiera tak potencjalnie szerokiego zakresu zachowań. Tym samym nie oznacza to konieczności postulowania większego stopnia ograniczenia nieostrości. Inaczej mówiąc, realizacja rozpatrywanego determinantu może być utrudniona z uwagi na niewskazanie konkretnego wymiaru wyodrębnienia organizacyjnego. Natomiast sformułowanie wskazujące na wyodrębnienie finansowe nie powoduje takich wątpliwości.

Badając właściwy stopień ograniczenia nieostrości, należy także ustalić, czy konieczne staje się rozpatrywanie łącznie wyodrębnienia organizacyjnego i finansowego oraz czy ma to znaczenie dla spełnienia tego determinantu. W zależności od okoliczności stanu faktycznego element wyodrębnienia finansowego może być rozpatrywany łącznie z poprzednim elementem bądź oddzielnie. Dla przyjęcia definicji zorganizowanej części przedsiębiorstwa oba rodzaje wyodrębnienia muszą zaistnieć niezależnie od tego, czy jednocześnie, czy w pewnej relacji. Ustawodawca nieprzypadkowo wyodrębnienie organizacyjne stawia na pierwszym miejscu, gdyż jest ono w pewnym sensie konsekwencją definiowanego zwrotu. Niemniej w konkretnym przypadku trudności może powodować ustalenie momentu pierwszeństwa wyodrębnienia organizacyjnego czy finansowego. Nie ma to znaczenia, gdy chodzi o realizację elementów definicji. Ponadto nie wydaje się konieczne postulowanie, aby z uwagi na zrealizowanie właściwego stopnia ograniczenia nieostrości określać etapy, gdzie w pierwszej kolejności należy wykazać element wyodrębnienia organizacyjnego, a w drugim – wyodrębnienia finansowego. Gdy chodzi o urzeczywistnienie tego determinantu, problem dotyczy akcentowanego już niewskazania wymiaru wyodrębnienia organizacyjnego. W konkretnym przypadku może dojść do wydłużenia momentu ustalenia, czy wyodrębnienie to nastąpiło. Postulowane doprecyzowanie, gdy chodzi o wymiar wyodrębnienia organizacyjnego, służy więc

⁷ P. Borszowski, *Definicja legalna służąca ograniczeniu obszaru nieostrości w prawie podatkowym (założenia modelu)*, [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, red. J. Głuchowski, t. 1, Warszawa 2019, s. 82–83.

Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

nie tylko wykazaniu tego elementu, lecz także pozwala szybciej przejść do ustalenia tego drugiego rodzaju wyodrębnienia. Nie można bowiem zakładać, że poprzez wyodrębnienie finansowe można doprecyzowywać spełnienie pierwszego z elementów.

Te dwa rozpatrywane elementy zostały w ramach definicji odniesione do zespołu składników materialnych i niematerialnych. Sformułowanie to pozwala na ograniczenie nieostrości, może jednak powodować obawy o realizację badanego determinantu.

Obawy te są konsekwencją użycia kolejnego określenia nieostrego – zespołu składników materialnych i niematerialnych w powiązaniu z ich wyodrębnieniem organizacyjnym i finansowym w istniejącym przedsiębiorstwie. O ile samo wyrażenie „zespół składników materialnych i niematerialnych” prowadzi do pewnego obszaru nieostrości, o tyle jego powiązanie (odniesienie) z wyodrębnieniem organizacyjnym i finansowym znacznie rozszerza ten obszar. Po pierwsze, wątpliwość może powodować samo sformułowanie „zespół składników”. Po drugie, powstaje problem, czy jego odniesienie do wyodrębnienia organizacyjnego i finansowego oznacza, że wyodrębnienie to ma nastąpić jeszcze przed istnieniem zespołu tych składników, czy też jest dopiero konsekwencją jego zaistnienia. W tym względzie pojawia się więc istotna wątpliwość co do realizacji determinantu właściwego stopnia ograniczenia nieostrości. Wypada zatem postulować doprecyzowanie tego wyrażenia w ramach definicji w kierunku jednoznacznego wskazania, kiedy składniki te mają zostać wyodrębnione.

Jak przyjęto, nieostre jest także wyrażenie „zespół składników materialnych i niematerialnych”. Należy uznać, że nie chodzi tu o jakikolwiek zbiór tych składników w sensie ich luźnego powiązania. Rzeczownik „zespół” wskazuje na pewne ich uporządkowanie i zachowanie relacji pomiędzy nimi. Nie każdy zbiór składników materialnych i niematerialnych, co do którego można uznać, że został wyodrębniony pod względem organizacyjnym i finansowym w istniejącym przedsiębiorstwie, będzie można określić mianem zespołu składników. Wskazane dwa rodzaje wyodrębnienia nie muszą w każdym przypadku dawać podstawy do kwalifikacji zbioru danych składników materialnych i niematerialnych jako zespołu. Można wobec tego wyróżnić dwie sytuacje: 1) gdy wyodrębnienie organizacyjne i finansowe powoduje taki skutek, że zbiór tych składników jest zespołem; 2) gdy to wyodrębnienie nie prowadzi do uznania danych składników jako zespołu. W pierwszej przywołanej sytuacji można uznać, że jeden z elementów definicji zorganizowanej części przedsiębiorstwa został spełniony. Z kolei w drugiej z nich do rozważenia pozostaje, czy niemożliwość kwalifikacji danego zbioru składników materialnych i niematerialnych jako zespołu oznacza, że nie został spełniony rozpatrywany element tej definicji. Jednocześnie wypada ustalić, czy dopuszczalność uznania danego zbioru składników materialnych i niematerialnych jako zespołu może nastąpić jako skutek nie tyle wyodrębnienia organizacyjnego i finansowego, ile innych czynników. W ramach analizowanej definicji nie wprowadzono wymogu, aby zespół ten był wyłącznie konsekwencją wyodrębnienia. Niemniej wątpliwość może budzić wskazanie innych czynników, które dawałyby podstawę kwalifikacji zbioru tych składników jako zespołu. Należy zatem przyjąć, że jest to kolejne potwierdzenie niezachowania właściwego stopnia ograniczenia nieostrości. Dla spełnienia tego determinantu konieczne byłoby więc doprecyzowanie tego, czy zespół ten ma być wyłącznie konsekwencją wyodrębnienia organizacyjnego i finansowego czy też mogą mieć na to wpływ inne czynniki.

Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

Warto przy tym zauważyć, że pewne wątpliwości może budzić także zwrot „zespół składników materialnych i niematerialnych” z uwagi na niewskazanie ich rozmiaru liczbowego jako spełniającego ten zwrot. W tym zakresie jednakże trudno to oceniać z punktu widzenia niezrealizowania rozpatrywanego determinantu z uwagi na specyfikę danego przedsiębiorstwa i składników, które można w nim wyodrębnić. Należy wobec tego uznać, że ilość składników w zespole nie ma znaczenia, gdyż jest to skutkiem aktywności danego podmiotu i okoliczności towarzyszących temu zachowaniu, a zatem jest to związane z szerszym zagadnieniem uwzględnienia podatkowych skutków obrotu gospodarczego. W konkretnym przypadku nie ma znaczenia, czy np. ilość składników materialnych jest większa od ilości składników niematerialnych. Ustawodawca w sposób szczególny potraktował zobowiązania. Stąd też należy uznać, że składnik ten należy ustalić w ramach zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Jako trzeci element wyróżnia się wyodrębnienie funkcjonalne⁸. Należy podkreślić, że normodawca nie posługuje się tak sformułowaniem elementem, tylko go opisuje. Badając kształt tego wyrażenia, można uznać, że ustawodawca chodziło nie tylko o potencjalny, lecz także o realny wymiar tego elementu. Wyrażenie to składa się bowiem z dwóch części. W pierwszej prawodawca wskazuje na przeznaczenie wyodrębnionych składników do realizacji określonych zadań gospodarczych, w drugiej zaś ustawodawca akcentuje potencjalną możliwość funkcjonowania jako niezależne przedsiębiorstwo mogące samodzielnie sporządzać bilans. Ze względu na to, że pierwsza część tego zwrotu ma znaczenie przesądzające, nie ma obaw o niezrealizowanie właściwego stopnia ograniczenia nieostrości, gdyż dopiero w drugiej umownie nazwanej części ustawodawca posługuje się sformułowaniem wskazującym na potencjalną możliwość funkcjonowania jako niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania.

Kluczowe znaczenie z punktu widzenia tego trzeciego elementu, który można określić mianem funkcjonalnego przeznaczenia, ma pojęcie określonych zadań gospodarczych⁹. Wydaje się, że analiza sposobu sformułowania pierwszej części rozpatrywanego elementu potwierdza działanie ustawodawcy w kierunku realizacji właściwego stopnia ograniczenia nieostrości, co powinno mieć znaczenie również dla pojęcia zadań gospodarczych. „Określone zadania gospodarcze” to zwrot, który wywołuje pewien obszar nieostrości. Otóż należy ustalić, czy dane zadanie ma charakter gospodarczy, co może powodować problemy w sytuacji, gdy jedynie część tego zadania można tak zakwalifikować. Wydaje się, że w sytuacji gdy ocena całości zadania pozwala uznać, że przejawia ono także charakter gospodarczy, mimo jego innego charakteru należy uznać, że kwalifikuje się do tego elementu definicji zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Z punktu widzenia rozpatrywanego determinantu zastrzeżenia może budzić sformułowanie wskazujące na określone zadania gospodarcze ze względu na nieostrość co do tego, czy chodzi o przeznaczenie do zindywidualizowanych zadań gospodarczych czy też jakichkolwiek z nich, które można byłoby wydzielić. Ponadto trudności może sprawiać ustalenie momentu, kiedy należy dokonać takiej oceny, tj. czy jako konsekwencję wcześniejszego wyodrębnienia organizacyjnego i finansowego czy dopiero po

⁸ Na element ten wskazuje B. Janiak (*op. cit.*).

⁹ Realizowanych przez składniki wyodrębnione organizacyjnie i finansowo.

Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

zastosowaniu trzeciego ze wskazanych elementów. Należałoby to doprecyzować w ramach definicji zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Mimo że decydujące znaczenie ma spełnienie pierwszej części ostatniego ze wskazanych elementów definicji, to dla przyjęcia, że w sprawie ma zastosowanie zorganizowana część przedsiębiorstwa, również druga z nich powinna być zrealizowana. Jest ona kwalifikowana poprzez potencjalną możliwość stanowiącą niezależnego przedsiębiorstwa samodzielnie realizującego te określone zadania, niemniej tak sformułowana ocena musi być dokonana dla uznania, że w sprawie ma zastosowanie analizowana definicja legalna. Wyjaśnienie wątpliwości co do pojęcia określonych zadań gospodarczych będzie miało znaczenie także dla realizacji badanego determinantu w stosunku do tej drugiej części.

PODSUMOWANIE

Analiza kształtu normatywnego definicji legalnej zorganizowanej części przedsiębiorstwa, będącej *de facto* definicją ograniczającą nieostrość, pozwala wskazać dwa determinanty, w oparciu o które powinna być ona sformułowana. Determinanty te służą nie tylko weryfikacji poprawności konstrukcji tej definicji, lecz także mogą posłużyć do sprawdzenia, czy ustawodawca podatkowy w odpowiedni sposób wyraził podatkowe skutki obrotu gospodarczego. Badanie pewnych elementów, które można wyróżnić w ramach tej definicji w odniesieniu do wskazanych dwóch determinantów, a szczególnie determinantu właściwego stopnia ograniczenia nieostrości, nie zawsze daje zadowalające rezultaty dla ustawodawcy podatkowego. Można zatem podjąć próbę weryfikacji kształtu tej definicji w taki sposób, aby pewne podkreślane wątpliwości wyeliminować, a tym samym w większym zakresie osiągnąć cel, dla którego ta definicja została skonstruowana.

Należy wobec tego postulować wskazanie wymiaru wyodrębnienia organizacyjnego. Ponadto warto doprecyzować, czy zespół składników powinien być wyłącznie konsekwencją wyodrębnienia organizacyjnego i finansowego czy też mogą mieć wpływ inne czynniki, jak również określić moment wyodrębnienia. Ostatni z wniosków dotyczy doprecyzowania badanej definicji w odniesieniu do sformułowania wskazującego na określone zadania gospodarcze. Wypada więc uściślić, czy chodzi o przeznaczenie do zindywidualizowanych zadań gospodarczych czy też do jakichkolwiek z nich, które można byłoby wydzielić, wraz z wyznaczeniem momentu dokonywanej oceny.

BIBLIOGRAFIA

- Blajer P., *Nabywanie przedsiębiorstwa będącego przedmiotem zapisu windykacyjnego. Aspekty materialno- i proceduralnoprawne*, Warszawa 2017.
- Borszowski P., *Definicja legalna służąca ograniczeniu obszaru nieostrości w prawie podatkowym (założenia modelu)*, [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, red. J. Głuchowski, t. 1, Warszawa 2019.
- Hanusz A., [w:] *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, red. A. Hanusz, Warszawa 2015.
- Janiak B., [w:] B. Janiak, T. Kosieradzki, R. Piekarczyk, *Opodatkowanie nieruchomości*, Warszawa 2016.
- Koronkiewicz J., *Terminologia podatkowa a prawidłowość implementacji dyrektyw unijnych w Polsce*, Warszawa 2015.
- Obidowski J., *Pojęcie przedsiębiorstwa w polskim prawie podatkowym. Majątek i restrukturyzacje*, Katowice 2019 (rozprawa doktorska, Uniwersytet Śląski, Wydział Prawa i Administracji).

Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (t.j. Dz.U. 2016, poz. 283).

Szymański K.G., *Institucja prawna przedsiębiorstwa, jego zorganizowanej części oraz zakładu (oddziału) samodzielnie sporządzającego bilans*, „Prokuratura i Prawo” 2006, nr 5.

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. 2019, poz. 1170 ze zm.).

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. 2019, poz. 1387 ze zm.).

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. 2019, poz. 865 ze zm.).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2019, poz. 900 ze zm.).

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. 2018, poz. 2174 ze zm.).